

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

BIC - Champ d'application - Personnes imposables - Sociétés de personnes et assimilées - Règles générales d'imposition concernant les associés

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Champ d'application et territorialité

Titre 7 : Personnes imposables

Chapitre 2 : Sociétés de personnes et assimilées

Section 1 : Règles générales

Sous-section 2 : Règles générales concernant les associés

Sommaire :

I. Répartition des résultats entre les associés

A. Modalités générales de la répartition

1. Convention particulière

2. Convention occulte

3. Bénéfices détournés par un associé

B. Modalités de répartition de l'imposition entre le nu-proprétaire et l'usufruitier de droits sociaux

a. Situation de l'usufruitier

b. Situation du nu-proprétaire

1° Éléments exceptionnels

2° Imputation du déficit d'exploitation

c. Cas particulier des conventions régulières conclues avant la clôture de l'exercice

II. Détermination de l'associé redevable de l'impôt

A. Qualité d'associé

B. Fait générateur de l'impôt

I. Répartition des résultats entre les associés

A. Modalités générales de la répartition

1

Les résultats sont répartis conformément aux droits des associés résultant :

- soit, dans le cas général, du pacte social ;
- soit d'un acte ou d'une convention ayant pour effet de conférer aux associés des droits différents dans les bénéfices sociaux.

10

Ainsi, lorsque les héritiers de l'exploitant d'un fonds de commerce, continuant d'exploiter ce fonds en société de fait, ont indiqué dans leurs déclarations fiscales qu'ils se partageaient les bénéfices d'exploitation par parts égales, l'Administration ne peut, sauf preuve contraire, imposer l'un d'entre eux d'après une base plus élevée pour le seul motif que ses droits successoraux dépasseraient ceux des autres héritiers (CE, arrêt du 20 juin 1962, req. n° 46732, RO, p. 117).

Par ailleurs, dans le cas d'une société en nom collectif qui comprenait trois associés par tiers, dont l'un s'est retiré à compter du 19 octobre 1957, il a été jugé que ce retrait avait mis fin à la société existant entre les trois associés qui s'était trouvée remplacée par une nouvelle personne morale ayant la même raison sociale et constituée par parts égales entre les deux autres associés. Par suite, chacun de ces derniers n'était imposable qu'à concurrence d'un tiers des bénéfices sociaux pour la période antérieure au 19 octobre 1957 et à concurrence de la moitié pour la période postérieure (CE, arrêt du 13 décembre 1972, req. n° 78585).

Remarque : En ce qui concerne les modalités de répartition entre :

- associés commandités et associés commanditaires, (cf. [BOI-BIC-CHAMP-70-20-20 au II- § 60 et 70.](#))
- les membres de groupements d'intérêt économique, ([BOI-BIC-CHAMP-70-20-50 au II-A.](#))

1. Convention particulière

20

Une convention intervenue postérieurement à la date à laquelle l'administration est tenue de se placer pour apprécier la situation d'un associé ne lui est pas opposable.

30

La part des bénéfices sociaux à laquelle a droit chacun des associés doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice même si, à cette date, elle n'a pas été encore appréhendée. Dès lors, est inopposable à l'Administration la convention par laquelle un associé de société en nom collectif ayant cédé ses parts a prévu que la cession portait aussi sur ses droits aux bénéfices réalisés au cours des années antérieures à celle de la cession et non encore appréhendés par le cédant (CE, arrêt du 27 novembre 1974, req. n° 88113, RJ n° II, p. 164).

40

En revanche, lorsqu'un acte ou une convention antérieure à la clôture de l'exercice confère aux associés des droits différents dans les bénéfices sociaux, la base d'imposition de chacun d'eux est alors déterminée en tenant compte des stipulations de cet acte ou de cette convention.

50

C'est ainsi que lorsqu'une société civile immobilière a donné un immeuble en location à l'un de ses associés moyennant un loyer anormalement bas celui-ci doit être regardé comme ayant bénéficié contractuellement de droits plus importants que ceux résultant du pacte social. Dès lors, les revenus perçus par cet associé doivent être déterminés en retenant la fraction des résultats sociaux correspondant à ses droits d'après les termes du pacte social et la totalité de l'avantage en nature résultant de la minoration de loyer (CE, arrêt du 26 avril 1976, req. n° 93212).

60

Les conséquences de cette jurisprudence sont illustrées dans l'exemple suivant :

Exemple :

- soit une société visée à l'article 8 du code général des impôts (CGI) composée de quatre associés détenant chacun 25 % du capital social. La société est propriétaire d'un immeuble qu'elle donne en location à l'un des associés moyennant un loyer de 1 500 €. La société déclare ce loyer en recettes, mais, compte tenu des charges, les résultats sociaux se traduisent par un déficit de 600 € qui doit être réparti par quart entre les quatre associés dont les droits sont égaux dans la société ;
- l'administration établissant que la valeur locative normale de l'immeuble est, en réalité, de 5 000 €, la différence entre cette valeur locative et le loyer payé, soit 3 500 €, est regardée comme un avantage en nature attribué au seul associé-locataire.

La base d'imposition de l'intéressé doit dès lors, être majorée de 3 500 € ce qui a pour effet de substituer au déficit déclaré (150 €) un revenu imposable de 3 350 €.

Le déficit déclaré par les autres associés reste inchangé.

2. Convention occulte

70

Le contribuable ne peut exciper d'une convention occulte conclue entre les associés et stipulant que les bénéfices seraient répartis différemment du pacte social.

Ainsi le Conseil d'État a jugé qu'un associé d'une société civile immobilière qui, pour la liquidation du prélèvement sur les profits de construction, a déclaré avoir perçu le quart des plus-values réalisées à l'occasion de la cession des parts de la société, fraction correspondant à ses droits dans le capital de celle-ci, ne pouvait se prévaloir d'une telle convention. Cette convention implique, en effet, que le contribuable a, sans le déclarer à l'Administration, joué le rôle d'un prête-nom vis-à-vis des tiers à concurrence de la différence entre le montant des sommes déclarées et le montant des sommes qu'il prétend avoir perçues. Dans ces conditions, l'Administration est en droit de le taxer en se fondant sur la situation apparente qu'il a lui-même contribué à créer, sans tenir compte de la convention occulte (CE, arrêt du 9 juillet 1975, req. n° 92862, RJ, III, p. 131).

De même, une convention d'association en participation à laquelle les parties ont entendu conserver son caractère occulte n'est pas opposable à l'administration.

Celle-ci est, dès lors, fondée à établir l'impôt en faisant abstraction de cette convention sans préjudice du droit qui lui appartient lorsqu'elle en a connaissance, d'en tirer les conséquences fiscales.

Par suite, il a été jugé que, dans l'ignorance de l'existence d'une convention d'association en participation conclue pour l'exploitation d'une entreprise, l'Administration était en droit de considérer que cette exploitation était assurée par une société de fait, dès lors qu'il résultait de ses constatations que les associés avaient fait des apports et qu'ils participaient tant à la direction qu'aux bénéfices de l'établissement. C'est donc à juste titre que la part de bénéfices regardée comme appréhendée par chacun des associés de fait a été incluse dans ses revenus

personnels soumis à l'impôt sur le revenu (CE, arrêt du 23 novembre 1977, n°s 95757 et 95758).

3. Bénéfices détournés par un associé

80

L'associé d'une société en nom collectif qui n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, doit être réputé avoir réalisé la quote-part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, alors même qu'il aurait été frustré d'une partie des bénéfices par les détournements de ses associés (CE, arrêt du 2 mars 1979, req. n° 06646).

B. Modalités de répartition de l'imposition entre le nu-proprétaire et l'usufruitier de droits sociaux

100

L'article 8 du CGI institue un partage de l'imposition entre l'usufruitier et le nu-proprétaire. L'usufruitier est imposable pour la quote-part dans les bénéfices sociaux correspondant à ses droits. Corrélativement, le nu-proprétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier. Ainsi, l'usufruitier est, en pratique, imposable à hauteur des bénéfices courants de l'exploitation et le nu-proprétaire à hauteur des profits exceptionnels. Celui-ci peut également prendre en compte la quote-part des déficits de la société correspondant à ses droits.

Toutefois, l'usufruitier et le nu-proprétaire de droits sociaux démembrés peuvent décider d'une répartition conventionnelle des résultats sociaux opposable à l'administration fiscale à condition qu'elle ait été conclue ou insérée dans les statuts avant la clôture de l'exercice aux termes d'un acte régulièrement enregistré, ayant date certaine.

Le dispositif ne remet pas en cause le principe selon lequel, dans les sociétés de personnes et assimilées, la part des bénéfices sociaux qui revient à chacun des associés doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice même si, à cette date, elle n'a pas été effectivement attribuée.

La répartition de l'imposition des résultats entre l'usufruitier et le nu-proprétaire ne modifie pas ce principe et les décisions d'affectation du résultat n'ont aucune incidence sur l'imposition établie à la clôture de l'exercice au nom du nu-proprétaire comme de l'usufruitier.

L'article 8 du CGI, qui prévoit une répartition particulière du résultat fiscal des sociétés de personnes dont les parts sont démembrées entre le nu-proprétaire et l'usufruitier, s'applique que le nu-proprétaire et l'usufruitier soient des personnes physiques ou morales et qu'ils relèvent ou non des dispositions de l'article 238 bis K du CGI.

a. Situation de l'usufruitier

110

Les dispositions de l'article 8 du CGI permettent de prendre en compte les droits financiers détenus par l'usufruitier pour l'assujettir à l'impôt sur le revenu.

Compte tenu de la nature juridique de l'usufruit qui correspond à ce qui naît de la chose sans en altérer la substance (Code civil, art. 578), les droits dans les bénéfices conférés par la qualité d'usufruitier correspondent, en l'absence de convention régulière prévoyant une répartition particulière des résultats entre usufruitier et nu-proprétaire, au bénéfice courant de l'exercice. Cette notion exclut donc les éléments exceptionnels et, notamment, les plus ou moins-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé.

120

A cet égard, certains produits doivent être considérés comme des éléments du résultat courant de l'exercice même s'ils bénéficient du régime des plus-values à long terme. Il en est ainsi du résultat net de la concession de licence d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables et de procédés de fabrication industriels ([CGI, art. 39 terdecies 1](#)). De même, les plus-values de cession de valeurs mobilières de placement, qui ne constituent pas des éléments de l'actif immobilisé, sont imposables au nom de l'usufruitier.

A l'inverse, les plus-values taxées au taux normal ne sont pas imposables au nom de l'usufruitier si elles procèdent de la cession d'éléments de l'actif immobilisé (cas des biens amortissables).

b. Situation du nu-propiétaire

130

Sauf convention contraire régulièrement conclue avec l'usufruitier, le nu-propiétaire supporte l'impôt à raison des résultats qui ne sont pas imposés au nom de l'usufruitier, c'est-à-dire, en pratique, à raison des résultats exceptionnels. Il est également fondé à prendre en compte une quote-part des déficits réalisés par la société correspondant à ses droits dès lors qu'en sa qualité d'associé, il est le seul à répondre des dettes de la société.

1° Éléments exceptionnels

140

Le nu-propiétaire est imposable sur le résultat net des cessions des éléments composant l'actif immobilisé (plus ou moins-values nettes à long terme ou à court terme), à l'exclusion par conséquent des profits sur cession d'éléments de l'actif circulant (stocks, valeurs mobilières de placement).

2° Imputation du déficit d'exploitation

150

La prise en compte des déficits fiscaux réalisés par la société revient de droit au nu-propiétaire qui, en tant qu'associé, doit répondre des dettes sociales.

c. Cas particulier des conventions régulières conclues avant la clôture de l'exercice

160

Dans une société de personnes, la répartition des résultats est déterminée par le pacte social, à défaut de convention, actes ou libéralités contraires passés avant la date de clôture de l'exercice, entre les seuls associés (cf. [RM PERICARD, député, JO, Débats AN du 30 août 1993, p. 2707](#)).

170

En cas de démembrement de la propriété des droits ou parts sociales, la répartition du résultat est établie en prenant en compte les droits financiers de l'usufruitier, qui correspondent en pratique au bénéfice courant de l'exploitation. Cette répartition peut également résulter d'une convention conclue avant la clôture de l'exercice entre le nu-propiétaire et l'usufruitier ou d'un acte modifiant avant cette date les statuts. De même, une convention peut déterminer une répartition entre le nu-propiétaire et l'usufruitier de la charge correspondant à la mise en œuvre de l'obligation de comblement des pertes.

180

Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice. Ils doivent être conformes aux dispositions du Code civil et notamment à ses dispositions relatives aux droits de l'usufruitier ([articles 582 à 599 du Code civil](#)).

190

Dans l'hypothèse où de tels actes ou conventions entraînent une mutation de propriété, l'administration serait fondée à en tirer les conséquences en matière de droits de mutation à titre gratuit. En outre, s'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éluider l'impôt, le service serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue par les dispositions de l'[article L 64 du livre des procédures fiscales](#).

200

Exemple 1 :

Hypothèses :

Le capital d'une société en nom collectif, la SNC X, qui exerce une activité industrielle et commerciale, est divisé en 120 parts sociales.

Mme A possède 30 parts en usufruit et exerce son activité professionnelle au sein de la SNC.

M. B possède la nue-propriété de 30 parts et la pleine-propriété de 90 parts. Il n'exerce aucune activité professionnelle au sein de la SNC.

Au titre de l'exercice N, la SNC dégage un bénéfice fiscal de 400 000 € dont 100 000 € de résultat courant et 300 000 € de résultat exceptionnel (produit net de la cession d'un élément de l'actif immobilisé).

Au titre de l'exercice N+1, la SNC dégage un déficit de 200 000 €.

Mme A et M. B n'ont pas conclu de convention fixant les droits de chacun sur les résultats.

Solution :

Exercice N :

Mme A est imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) à raison de la quote-part du résultat fiscal courant, déterminée dans la proportion des parts sociales démembrées qu'elle détient dans le total des parts sociales, soit $30/120 \times 100\,000 = 25\,000$ €.

M. B est imposé, dans la catégorie des BIC, sur le résultat fiscal déclaré par la société X qui n'est pas imposé au nom de Mme A, soit $400\,000 - 25\,000 = 375\,000$ €. Cette somme correspond à la quote-part du résultat fiscal attachée aux droits sociaux détenus en pleine-propriété, soit $400\,000 \times 90/120 = 300\,000$ € (se décomposant elle-même en 225 000 € au titre du résultat exceptionnel et 75 000 € au titre du résultat courant) et au solde du résultat exceptionnel correspondant aux parts sociales dont il ne détient que la nue-propriété, soit $300\,000 \times 30/120 = 75\,000$ €.

Exercice N+1 :

La totalité du déficit revient à M. B. Ce déficit, non professionnel, n'est pas imputable sur ses autres revenus conformément aux dispositions du [1° bis du I de l'article 156 du CGI](#). Il n'est imputable que sur les bénéfices tirés d'activités de même nature et exercées à titre non professionnel au sens de l'article précité.

Exemple 2 :

Hypothèses :

Les hypothèses figurant à l'exemple 1 sont reprises.

Cela étant, Mme A et M. B ont décidé, aux termes d'une convention supposée licite et enregistrée à la recette des impôts dont relève la société avant la clôture de l'exercice N, une modification de leurs droits et obligations respectifs attachés aux parts sociales démembrées (30 parts sur 120). Cette convention prévoit, d'une part, que Mme A a droit à 30/120èmes des bénéfices sans distinction de leur origine (résultat courant ou plus-value de cession d'éléments d'actif) et, d'autre part, que l'obligation de contribution aux pertes sociales attachée aux parts démembrées (30 / 120èmes) sera mise à la charge de Mme A.

Solution :

Exercice N :

Mme A est imposée sur $400\,000 \times 30/120 = 100\,000$ €.

M. B est imposé sur $400\,000 \times 90/120 = 300\,000$ €.

Exercice N+1 :

Mme A peut imputer sur ses autres revenus le déficit BIC professionnel à hauteur de 30/120èmes de 200 000 € soit 50 000 €.

En revanche, les 90/120èmes du déficit revenant à M. B soit 150 000 € ne peuvent être imputés sur ses autres revenus conformément aux dispositions du [1° bis du I de l'article 156 du CGI](#). Ce déficit n'est imputable que sur les bénéfices tirés d'activités de même nature et exercées à titre non professionnel au sens de l'article précité.

II. Détermination de l'associé redevable de l'impôt

A. Qualité d'associé

250

L'administration est fondée à soumettre à l'impôt les associés qui lui apparaissent comme tels compte tenu de la situation juridique existant au cours de la période d'imposition.

Ainsi, la personne que l'associé d'une société en nom collectif, décédé sans héritier réservataire, avait par testament désigné comme légataire universel doit être regardée comme ayant acquis la qualité d'associé de cette société à compter du décès du testateur, bien que la validité du testament ait été contestée devant l'autorité judiciaire. Par suite, dès lors qu'aucune décision définitive de la juridiction compétente n'était intervenue avant le 31 décembre de l'année du décès du testateur et des trois années suivantes pour annuler le testament dont il s'agit, l'Administration, qui ne pouvait tenir compte que de la situation existant au terme de chacune des années considérées, était fondée à soumettre l'intéressé à l'impôt à raison de la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société (CE, arrêt du 7 juillet 1972, req. n° 83349, RJ n° II, p. 86 ; à rapprocher de l'arrêt du 5 mars 1971, req. n°s 78108 et 79310, RJ, n° III, p. 67).

B. Fait générateur de l'impôt

260

Dans les sociétés de personnes et assimilées relevant de l'impôt sur le revenu, la part des bénéfices sociaux qui revient à chaque associé doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice. Il en est ainsi, même si à cette date les bénéfices n'ont pas encore été appréhendés.

En conséquence, la convention par laquelle un associé de société en nom collectif ayant cédé ses parts a prévu que la cession portait aussi sur ses droits aux bénéfices réalisés au cours des années antérieures à celle de la cession et non encore appréhendés par le cédant est inopposable à l'Administration (CE, arrêt du 27 novembre 1974, req. n° 88113, RJ n° II, p. 164).

Le Conseil d'État s'est également prononcé sur le cas d'une société en participation qui, constituée entre les exploitants de deux entreprises, a été poursuivie après le décès de l'un d'eux par l'exploitant survivant, et ce avec l'accord des héritiers. Le fils de l'exploitant défunt a été regardé comme étant lui-même membre de l'association et imposé, sur le fondement des [articles 8 du CGI](#) et [12 du CGI](#) à raison de sa part dans les bénéfices réalisés par l'association. La Haute Assemblée a jugé qu'une telle imposition est régulière alors même que, par suite d'une mésentente avec l'exploitant survivant, le contribuable n'a pas effectivement perçu sa part de

bénéfices au cours des années de leur réalisation. Cette circonstance, en effet, n'est pas de nature à faire échec à l'imposition dès lors que l'intéressé qui avait une vocation juridique à l'attribution de cette part, pouvait en obtenir le paiement par les voies de droit appropriées (CE, arrêt du 26 janvier 1977, req. n° 96145).

De même, les associés sont imposables nonobstant le fait que les bénéfices aient été détournés en totalité ou en partie par l'un d'eux (CE, arrêt du 2 mars 1979, n° 06646).

Voir aussi l'arrêt du 12 juillet 1969, req. n° 75248.

Prise en compte des participations des entreprises associées ou membres de sociétés de personnes ou organismes assimilés.

270

L'entreprise associée ou membre est en principe considérée comme appréhendant, du point de vue fiscal, les résultats de la société de personnes ou assimilée dont elle est l'associée ou le membre au fur et à mesure de leur réalisation. Elle peut cependant comprendre dans ses bénéfices d'un exercice déterminé la quote-part lui revenant dans les résultats du ou des exercices arrêtés par la société elle-même au cours de l'exercice dont il s'agit, sans qu'il y ait nécessairement coïncidence entre sa propre période d'imposition et celle de la société.

Ainsi, soit deux entreprises A et B qui arrêtent leur exercice le 31 décembre alors que la société C dont elles sont associées clôture son propre exercice le 30 juin. À la clôture de l'exercice 1er janvier - 31 décembre N, par exemple, les sociétés A et B comprendront dans leurs résultats de cet exercice leur quote-part dans les résultats accusés par la société C au cours de son exercice ouvert le 1er juillet N-1 et clos le 30 juin N.